

経済と経営 32-4 (2002. 3)

〈論 文〉

SHM 会計原則の研究 (4)
—— SHM 会計原則とヘンドリクセン会計学の対比 ——

成 瀬 継 男

目 次

はじめに

- 一 資産概念
- 二 固定資産
- 三 流動資産
- 四 繰延資産

はじめに

まず最初に、萬谷先生、この27年間の長きにわたり、札大に勤務され、献身的に貢献され本当にご苦労さまでした。この度の定年によるご退職に対して、心からお疲れさまと申し上げます。いうまでもなく、働きざかりの人生にとって27年間は、決して短い年月ではありません。そして、その間にいろいろなことが当然に起こりうると思います。それらを全て乗り越えられて人生の最終ゴールに到着したわけでございます。むしろ、「おめでとうございます。」と申し上げるべきでしょう。先生のお人柄や業績に対しては、他の方からご紹介があると思いますので、私はどうか、ご健康にはくれぐれもご注意

していただいて、1 日でも永くお元気に長生きして下さい、と心からお願いしたいと思います。そして最後に、もう一度「本当に長い間、ご苦労さまでした。」と、申し上げます。

一 資産概念

この章では、貸借対照表における資産・負債・資本について論述したいのであるが、長くなるので、ここでは資産のみに限定し、次章で負債・資本を検討することにしたい。したがって、この章は、SMH 会計原則とヘンドリクセン会計学との対比を中心にして、「資産概念」について論述することになる。では、なに故に、SMH 会計原則とヘンドリクセン会計学との比較になるのであろうか。そこで、ヘンドリクセン会計学の本質について若干ふれておきたい。まず、ヘンドリクセンは「本書の会計理論へのアプローチは主として、財務報告の基本的な目的および公準から出発する演繹的推論および論理に基づいている。利益決定の理論が、ほとんどの議論を中心をなしているが、また、資産の評価の問題を抜きにしては収益の資産の配分の問題を論ずることは困難である」⁽¹⁾と、会計理論へのアプローチは、利益決定と資産評価の問題を中心に主に演繹的推論および論理によることが明らかにされている。

演繹的推論や論理による理論形成の 1 つの在り方は、まず目的や命題、原則などを明確に識別し、それらを演繹的なプロセスによって思考し、当為的な理論形成をすることにある。目的は会計の在り方を確定するために、明確に示さなければならない理論のメインテーマであろう。命題は目的が与えられた客観状況のなかで、どのように達成すべきかを弁別する論理プロセスの中核となるものである。命題は推論によって収斂されるものであろう。そして、それらが理論的に一貫性を有するものであるならば、また、それらの適用が目的達成を促進するものであるならば、それらは原則につながることになるのである。それゆえ、原則は論理的であり、一貫性のあるものでなけれ

ばならない。

このように、演繹理論 (Deduction Theory) の構造は、目的、命題、原則および、これらを理論的で整合性の高い会計上の在り方に結びつける全体的なフレームワークから成り立っているもの、と考えられる。さらに、この会計の在り方には、会計の基本原則などが内蔵されていなければならない。例えば、従来の帰納法 (Induction Method) であるならば、複式簿記の原理、構造とそのフレームワークが内蔵されているものでなければならない。演繹法では、会計における客観的な状況認識の把握が、前提になるので、客観的に会計状況を認識・測定し、分析し、弁別し、その集約の土台の上に理論が推論的に構成されることになるのである。さらに、これらには必要とされる論理に転換し得る基本原則や会計システムが、その内部にインプットされていなければならない。このシステムがインプットされていなければ、演繹法による理論形成は十分に達成されたことにはならないのである。

目的と命題をつなぐ原則には、一定の制約的な要件が必要になるが、この制約要件は会計に特有なものと考えられる。具体的には、会計測定値が会計上の期待値に基礎をおくため、また、ときには貨幣価値の変動などのために、会計測定が不確実なものにならざるを得ないことである。ここに、会計における客観性、整合性および一貫性などの概念が強く要請されることになるのである。それゆえに、原則は論理に従うものであるが、ときには例外原則などのためにコーディネートされるケースも存在することになるのである。

演繹法の長所は、論理を先行命題から推論的に帰結するさいに、各段階を経ながら、体系的で整合性のある、一貫性を持った理論形成が可能になることである。もちろん、各段階それぞれのプロセスでは試行錯誤しながら、徐々に理論が形成されていくことになるだろう。また、命題間の整合性がコーディネートされながら、構築されていくことになる。つまり、秩序整然とした思考プロセスと、体系的な論理構造が、この演繹法の特徴になるのである。

次に、ヘンドリクセンは「会計理論の問題点を明らかにする最善の方法の

1 つは、その歴史的発展の検討から始めることである。」⁽²⁾ と、理論における歴史的な発展過程を重視している。つまり、会計理論は主に歴史的な集積である会計慣習や会計経験を集約し、選別し、整合化する思考プロセスの論理であるという一側面を持つからである。これに対する実務は、技術・技法などの歴史的な経験照射によって事象を忠実に反映するもの、と考えられる。それゆえに、歴史的なプロセスの中で獲得した実務（技術・技法を含む）は、有用性や実践性など種々なコンセプトが内包されていることになるのである。

また、理論は論理の客観性や普遍性および正当性などによって形成される。その場合に、はじめて理論が実務をコントロールする整合力が与えられることになるのである。つまり、実務も長期的にみれば、論理の客観性や理論の普遍性などが、確立された土台の上に基盤をおくことになるからである。ヘンドリクセンも「会計理論は、現行の会計実践を理解するための基盤を提供するさいに、役立ちうるのである。」⁽³⁾ と、認識している。

それゆえに、会計理論 (Accounting Theory) は自己の目的적であってはならないし、実在世界（会計実務・実践など）の事象を投影し、さらに、先見的な現象を予測する能力を持たなければならないのである。それだからこそ、ヘンドリクセンが強調するように、理論や概念の首尾一貫した適用が、必然性をもつことになるのである。この点に関連して、チェンバースは「知識の追究は、経験がもつ多様性を、経験の内容についての秩序整然とした命題体系へまとめるところに特色がある。」⁽⁴⁾ と、指摘している。つまり、理論は概念（経験的または先見的なものを含む）の増殖装置であり、また精神活動における論理プロセスの命題化と、認識され得るからである。このような会計観をもつヘンドリクセンを SHM と対比して論述することは、けっして無意味なことではないと、筆者は考えるからである。

では次に、本章のテーマである資産 (Asset) とは何であろうか。SHM 会計原則では「企業の資産は、その全ての財産あるいは資源を構成している。

一般にある項目を資産として計上するためには、(1)当該企業が資産を所有し、(2)当該企業が資産を原価で取得し、(3)当該企業によって価値あるものであるものという三つの条件に適合しなければならない。」⁽⁵⁾と、規定している。(1)については、最近の動向としては、リース資産や人的資源に対しても資産性を認めようとする考え方も出てきているし、それを認める状況も一部に表面化されてきているが基本的に企業資産は企業が所有するものであろう。(2)については、いうまでもなく原価主義会計は現行会計の基本命題である。(3)の価値あるものとは、企業にとって用役能力が高いという意味であろう。

一方、ヘンドリクセンは「資産を定義するにあたって、用役潜在性に対する権利あるいは将来の経済的効益に対する権利を強調することは、それが包括的な定義をなし、また測定の問題を別個に取り扱うことを認めているので妥当である。この基本的な定義とともに、次の特徴も重要である。」⁽⁶⁾として、次の3項目をあげている。

1. 将来の効益または用役潜在性に対する何らかの特定の権利が存在しなければならない。費消した権利や用役はそれに包括することはできない。また権利は正の効益を持たなければならない。すなわち、零または負の潜在的効益を持つ権利は資産ではない。

2. 権利は特定の個人または企業に対して発生したものでなければならない。……権利は特定の企業または個人が共有する事例も若干あるが、他人に対する独占権が認められなければならない。

3. 権利あるいは用役にたいして法的に強制できる請求権がなければならない。代償なしで他の企業、個人または政府によって随意に取り消される用役は資産に含めるべきではない。つまり、1ではマイナスの資産は存在しないということであり、2は資産には使用权、専有権がなければならず、3は資産は法的な請求権が請求権がなければならないということであろう。

ヘンドリクセンの資産に対する考え方の特徴は、すべての資産は基本的に同一概念であるという認識に立っていることである。例えば、「現金と無形資

産とは両者とも将来の効益に対する権利を示すもの」として、同じであるということである。当時としては、鋭い認識の仕方である。

一般的に資産概念 (Asset Concept) は 1 つのコンセプト・セオリーと考えられるから、種々なアプローチが可能になろう。例えば、FASB では「資産とは、過去の取引または事象の結果として、ある特定の実態により取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益である。」⁽⁷⁾ と、規定している。経済的便益とは、現在および将来にわたって収益獲得の潜在的な用役能力が存在していることである。この用役能力が失われた部分が費用化され、収益に対応され期間損益が構成される。また、経済的便益の属性は法律上の所有権が存在しようとしまいと、あるいは有形であろうと無形であろうと、それらは資産概念の絶対的な要件にはならない。それゆえに、経済的便益は収益獲得能力とサービス・ポテンシャルを含むトータル概念ということになるのである。

しかしながら、経済的便益説では、原則として、資産の組織的な運用形態を通して達成されるものであり、個別的な運用によって発現されるものではない。そのため、企業目的の統一などによって資産運用はコントロールされなければ、経済的便益は十分に発揮されないことになる。もちろん、経済的便益の達成は個々の資産の能力に依存するケースも多々存在する。例えば、商品のように販売目的や有価証券のように特定の目的によって発現されるケースも存在しよう。だが、経済的な便益は、これら各種の資産を総合的、組織的に運用することによって成立するコンセプトである。ここに、資産の本質が規定されることになるのである。

ミラー・イスラムは「資産とは、過去の事象の結果として当該報告実体によって支配されている資源から生ずると期待される将来の経済的便益である。」⁽⁸⁾ と、FASB と同じように経済的便益説をとる。そして、資産の特性は支配であり、それは将来の経済的便益と当該報告実体の結合関係に依存する、と位置付けている。では、支配とは何であろうか。ミラー・イスラムによる

と「支配というのは、当該報告実体がある資産から便益を享受するための能力に関係するものであり、その報告実体はその資源を実体の目的を達成するために管理し、使用するための特権を持っていることを意味する。」⁽⁹⁾と、資産は企業目的達成のために管理し、使用する特権と位置付けている。つまり、所有や専有または法的な権利などを意味することになるのである。だが、その他の考え方として、資産は本来、有形的な形態でも法的な権利でもなく経済的な量である、というような認識なども存在するのである。

また、AICPA では、資産とは、「一般に認められた会計原則に準拠して認識、測定される企業の経済的資源である。資産には、資源ではないが、一般に認められた会計原則にしたがって認識、測定されるある種の繰延資産を含められる。」⁽¹⁰⁾と、経済的資源説を規定して、繰延費用も資産の体系に含めている。そこで筆者は、「資産とは現在および将来において、潜在的な用役能力が発揮される経済的な価値であり、同時に、貨幣額によって測定可能な有形・無形の企業経営上の効益である。」と位置づけたい。なお、ここでいう企業経営上の効益とは、前述の経済的便益と同じ意味合いで使用している。

ここで、会計各分野における資産概念について、みてみよう。まず、簿記論的にとらえれば、資産とは「企業が所有する財貨および権利」と、いうことになる。このとらえ方は複式簿記を初心者に教える場合に用いられる。つまり、資産は財貨であり、権利であると統一的に説明しなければ初心者は混乱するからである。そのため、混合勘定である商品勘定なども資産勘定として扱うことになる。もちろん、ある程度まで講義が進行すると、これを繰越商品という資産勘定と、仕入という費用勘定と、売上という収益勘定とに分割することになるのである。資産の部分規定ということになる。

次に、会計学的に認識すれば、資産とは「取得原価が費消されずに残留している部分」ということになる。会計学の中心テーマの1つは資産を費用配分し、配分された費用を当該年度の収益に対応せしめて、期間損益を確定することにある。その場合に、資産の費用配分の手続としては減価償却などの

会計手続によって行われる。その際に、配分されたものは当該年度の費用として計上され、費用化されないもの、すなわち、計算上の価値が残留している部分が資産として認識されるのである。

また、視点を変えると、ある 1 つの支出が資産になるか費用になるかは、期間の長短によって資産と費用とに区別されることになるのである。したがって、資産と費用とは支出をもとにした同質のものと考えることができる。この会計認識をとらないかぎり、前払費用や繰延費用の資産計上が理論的に説明できないことになるからである。

資産を資金会計的なとらえ方をすれば、「負債と資本の具体的な運用形態」ということになる。つまり、貸借対照表の貸方側には資金の調達源泉としてとらえ、負債は他人資本、資本は自己資本の源泉形態と認識する。そして、借方側の資産は、これら資本の具体的な運用形態としてとらえられる。この考え方から「資産＝負債＋資本」の等式が成立することになるのである。そして、企業が資産を効果的に運用することによって、収益獲得の潜在的な用役能力になり得るという考え方である。

また、経営経済学的にはとらえ方をすれば、「 $G-W \{P_A^{PM} \dots P\} W'-G'$ 」の中で A を除くすべてが資産である。」という認識の仕方も考えられる。この考え方に立脚すれば、資産概念は資本の循環プロセスにおいて形態変化しながら、決算時の具現形態ということになるのである。もちろん、貨幣、商品、生産設備、製品などすべてが資産を構成する。また、A の労働力も最近の人的資源会計などでは、その資産性を認識しようとする考え方も顕在化されてきているので、資本の循環プロセスのすべてが、資産を構成すると考えられるのである。また、これを管理論的に捉えると、労働力は労務管理などの主要な研究対象となっている。さらに、 $G-W$ のプロセスは購買管理の対象となり、カッコ内は生産管理の研究対象となり、 $W-G$ のプロセスは販売管理の対象となっている。これら全体を財務の視点から統括するものが財務管理であり、これら全体をマネジメントの立場から統括するものが経営管理であ

ろう。

さらに、シュマーレンバッハの考え方は、収支計算から成果計算の原理を導き出すことから始められている。すなわち、企業の会計期間が設立から解散までの1会計期間とする全体計算であるならば、すべての支出は費用であり、すべての収入は収益となる。収支計算と全体計算は均衡することになる。しかしながら、会計は種々な面から期間計算をとらざるを得ない。期間計算をとるかぎり、収入と収益・支出と費用および収益、費用に関係のない収支に期間的な食い違いが生じてくるのである。この期間的な違いを「前給付」および「後給付」と呼んでいる。

つまり、シュマーレンバッハの資産概念は、未解決の前給付である支出・未費用（建物など）、支出・未収入（貸付金など）と支払手段（現金など）ということになる。前給付が資産という意味は、例えば、支出・未費用である建物などは現在および将来においても専有され、使用され、企業の利益獲得の潜在用役となるからである。なお、これとは反対に未解決の「後給付」は、費用にして未だ支出となっていないものや、収入にして未だ支出となっていないもの、などである。つまり、負債ということになるのである。

また、静態論的な立場から資産を規定すると、「債権者への債務弁済に役立つべき財産価値」ということになる。それゆえに、この立場からすると、財産価値を有しないものは貸借対照表能力が弱いということになる。つまり、資産として正当に認識されないことになるのである。そのため、前払費用や繰延資産などの項目は、資産性の弱いものとして認識されていたのである。商法では、長い間、静態論的な立場をとっていたが、昭和49年の商法改正により、会計理論の考え方が相当程度に導入された。しかしながら、繰延資産の認識などでは、まだ異なる部分が存在する。つまり、商法では繰延資産の範囲を列挙して、これ以上は認めないという一種の限定主義に立っているからである。会計では繰延資産としての要件が具備されていれば、繰延経理を認めるという弾力的な解釈をとっている。この両者の根底には、複式簿記を

前提とした動態理論と静態論的な商法との長い歴史的な認識の相違が存在するからである。

二 固定資産

SHM 会計原則は「固定資産は、これを大きく分類すると営業の基礎となる有形固定資産、のれんのような無形固定資産、そして親会社の場合には、子会社の有効な統制および支配のために保有している子会社への投資などのような、企業が比較的永続して所有しているものが含まれる。」⁽¹²⁾ と、固定資産には有形固定資産、無形資産、投資資産など存在することを、規定している。一方、ヘンドリクセンは、固定資産 (Fixed Asset) について「設備資産については、なお、次に約言するような特徴が認められる。」⁽¹³⁾ として、次の 5 項目をあげて説明している。

(1) その資産というのは物財であって別の財貨の生産を行い、あるいは通常の営業遂行を通じて当該企業とその顧客に用役を提供すべく保有されるものである。このことは、用役提供能力が存在しなければならない、ということであろう。

(2) それはまた、例外なしに、いつ廃棄されたり更新されねばならない時点までの有限年数をもつ。このことは、資産には耐用年数が存在するということであろう。

(3) 資産価値は、契約の履行というよりも、法律上の財産使用权を獲得するにあたって他の排除を強いる能力に由来する。このことは、当該企業のみしか専有または使用できないということであろう。

(4) 資産は、すべて非貨幣的性質を持つ。その効益は、それらを既知量の貨幣に転換することにより、むしろその用役の使用または売却によって得られる。このことは、多くの資産は売却目的ではなく、使用目的ということであろう。

(5)一般的に言って、その用役というものは、１ヵ年あるいは営業循環期間よりも長期にわたり取得されるものである。このことは、固定資産は１年以上の耐用年数が存在しなければならない、ということであろう。

固定資産は有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産に区分される。有形固定資産は企業の経営活動の遂行にあたって、長期間（１年以内）にわたり企業内部に固定化され、継続的に使用される有形の資産である。無形固定資産は具体的な形態こそ有しないが、長期間にわたって企業内部に固定化され、経営活動その他において有利な状況を獲得しうる無形の資産である。投資その他の資産は長期利殖や他企業を支配コントロールする目的などで、長期（１年以上）にわたって投資された資産である。それぞれについて、具体的にみてみよう。

１．有形固定資産

SHM 会計原則は「土地、建物、機械および設備は、製造業、運送業ないし公益事業の資産のなかで重要な部分を構成している。これらの顕著な特徴は、それら自体販売を目的とするのではなく、販売のための財貨およびサービスを提供するために使用されることにある。この種のすべての資産は（土地は通常、その例外をなすが）、異なる生産の速度に応じて、生産過程において費消される。」⁽¹⁴⁾と、規定している。有形固定資産(Tangible Fixed Asset)は、資産のうちでも主要な部分を形成するものであり、その特徴としては、それ自体が販売の目的とされるものではなく、長く企業内部に固定化され、使用され、生産の操業などに応じて生産過程で費消されるものである。

ラッドも「その固定化が長期化であるという理由で、固定資産会計も長期にわたるものであるし、それゆえ、価格水準の変動、経済構造の変化、技術変化、それに企業目的の変化などの影響を非常に受けやすいのである。また、その金額が巨額でもあるので、こうした変化は、しばしば、資産評価や損益計算に重大な影響をおよぼすのである。」⁽¹⁵⁾と、固定資産会計の特徴を明ら

にしている。固定資産会計の目的は、企業の財政状態を明確に提示することにある。この目的を達成するためには「会計の現在の生産能力の貨幣等価額を表示することにより、そして、この生産能力が回収されたのちの当期収益の残余分を利益として認識することによって、最も適切に達成されよう。」⁽¹⁶⁾と、会計は現在の固定資産の貨幣等価額を示すこと、および収益の残余分を利益として認識することを指摘している。

次に、固定資産を分類する方法には、形態の有無による形態別分類や使用目的別に分ける用途別分類、および償却の有無による償却別分類などがある。わが国の場合には、貸借対照表原則四（一）Bで「固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分しなければならない。」と規定されているので、形態別分類を採用していることになろう。そして、有形固定資産には「建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定等」で構成されている。無形固定資産は「営業権、特許権、地上権、商標権等」で構成されている。投資その他の資産は「子会社株式その他流動資産に属しない有価証券、出資金、長期貸付金並びに有形固定資産、無形固定資産及び繰延資産に属する以外の長期資産」で構成される、と規定されている。

2. 無形固定資産

SHM 会計原則は「この用語の適切な定義は、未だ会計学に関する著者によって与えられていない。無形 (intangible) という用語は、文字通りの意味には用いられておらず、有形と無形との別とは、それらが実在するか否かによるものではない。大部分の無形固定資産は、それら所有権に多少とも一定の排他的な特権を許容する法的権利を示している。」⁽¹⁷⁾と、大部分の無形固定資産は法的な権利によるものであることを指摘する。一方、ヘンドリクセンは「まず根本的な見方をすれば、無形資産は基本的には他の非貨幣性資産とはなんら異なるところがないということである。無形資産は将来の効益 (ben-

efits) に対する権利である。効益は企業が享受するものであるから、収益と費用を適正に対応させるためには、当該原価ないしその他の価値を利益または棚卸資産原価に負担させなければならない。」⁽¹⁸⁾ と、将来の効益に対する権利説を論証している。この説は論理的に正当性をもつもの、と認識できる。

無形固定資産 (Intangible Fixed Asset) は、具体的な形態を有しない固定資産で、わが国では次の3つのタイプに分類される。第1には、法律上の権利で、特許権、実用新案権、商標権、意匠権（これらを4大工業所有権という）の他に、地上権、鉱業権、水利権などがある。第2には法律上の権利ではないが、側線専用レール権、電話加入権などのように特殊な企業における契約上の権利である。第3には、法律上の権利や契約上の権利ではなく、同種同業に比べて超過収益力の源泉という経営上のメリットを形成するもので、営業権（のれん）がこれに属する。

無形固定資産の評価に関して、SHM 会計原則は「無形固定資産を評価する共通の基準は、すべての固定資産と同様に、現在の企業が所有する資産に対する原価である。」⁽¹⁹⁾ と、原価説を規定する。一方、ヘンドリクセンは「無形資産を評価し、その価値を期間費用ないし棚卸資産原価に配分するということは有形資産の場合のそれと類似している。しかし、そこには主たる相違が若干見受けられる。」⁽²⁰⁾ として、次のように論じている。

つまり、「産出価値 (output values) と収益力に基づく評価は、どのような状況にも適用することが困難である。そして、例外は別として、そのような評価は例え、おおざっぱでも無形資産に適用することにできない。その時点における投入価値 (input values) の尺度たる取替原価も同様に一般的には計算が不可能である。おのおのの無形資産は通例、唯一無二のものであるから、他の同様の項目と比較することはできない。そして、この独自性のゆえに、特定の取替原価を計算するための、有意義で適切な価格指数を見い出すことは不可能である。唯一の有意義で実際的な原価額は、従って、実際的な投入価値——歴史的な原価——または——一般的購買力の変化に即応した原価

であるということになる。」と、歴史的原価を論証している。会計慣習や会計経験などを土台にして形成されている歴史的原価は、やはり正当性が高いものの、と認識できる。

無形固定資産の評価は、当該資産の有効期間にわたり、その取得原価を各年度に費用配分することになる。わが国の企業会計原則では、貸借対照表原則五Eで「無形固定資産については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。」と、規定されている。しかしながら、無形固定資産の場合に、減価償却の方法は定額法のみしか選択できない。つまり、その減価償却の方法とは、残存価額は0であり、償却方法は直接法のみであり、有形固定資産のように減価償却累計額は表示されない。それゆえに、本来の意味での減価償却ではなく、単なる均等償却による費用配分の手続である。

無形固定資産の多くのものは法律上の権利であるが、法律上の有効期間と税法の耐用年数とが一致しないケースが多い。そこで、どちらを選択すべきかの判断に苦しむことになる。具体的に実用新案権で考えてみよう。法律上の有効期間は10年であるが、税法上の耐用年数は5年であるので、その取得原価を5年間で均等償却することにしよう。償却は完了しても、残りの5年間は法律上では有効なので、この5年間の簿外資産になる。これでは、正規の簿記の原則に適合するが、貸借対照表完全性の原則に適合しないことになる。この点は、どのように考えたらよいのであろうか。実務・実践で広く採用されている税法上の耐用年数を優先することになるが、とすれば、法律上の有効期間はどのような意味をもつのであろうか。両者の調整が必要であると強く要請されるのである。

3. のれん

ここで、無形固定資産のなかで特殊な存在である営業権(goodwill)について述べておきたい。SHM 会計原則では、のれん(営業権)について「(1)法律

上の定義では、昔からの顧客が昔からの場所によく行くという蓋然性である。(2)会計学上の定義では、商業上の意味において、のれんとは期待される将来の超過収益を獲得する権利の現在価値である。(3)時として、より一般的にのれんは、継続企業の資産の価値総額が特定の資産に配分することができる価値の部分を超す額である。」⁽²¹⁾と、規定されている。一方、ヘンドリクセンは「営業権はしばしば有利な営業関係、従業員との円満な関係および顧客の好意的態度から生ずるものと考えられる。これらの好意的態度は、有利な立地条件、すぐれた評判と商号、独占的特権、堅実な企業経営および他の諸要素に依存するであろう。」⁽²²⁾と、営業権発生を分析している。

営業権は、古くは「のれん」ともいわれ、同種同業の企業の正常収益力に比較して、超過収益を生む源泉と、位置づけられている。すなわち、ある特定企業の立地条件がよいことや、販売商品が安く良質の商品であること、および、その前提としての仕入商品が低価で良い商品であること、さらに商号または商標などが広く知られていることなどである。つまり、総合的にブランド性が高いことなどの要因を継続的に維持することによって、営業権が発生することになる。したがって、これらの要因を経営努力などによって長期的に継続してキープしていけば、同種同業の企業に比較して超過収益を生み出すことができることになるのである。

営業権において問題となることは、営業権の評価の問題である。SMH 会計原則は「実際の取引におけるのれんの価値は、ある推定された水準を超す将来の純稼得高の多少とも正確な見積りに基づいている。のれんは、一般に、それが購入された場合に限って、のれんの価値が帳簿に計上されることが、認められている。その結果として、のれんは、自己創設した企業の帳簿に記入されるべきではない。」⁽²³⁾と、規定されている。例えば、自己創設の営業権を資産計上することにしても、その客観的な評価はきわめて困難である。もし、何らかの方法で測定しても、将来において、その営業権がもたらす経営上の効果を、正確に評価することはできないであろう。それゆえに、営業

権が計上されるのは、有償取得（買入）に限定されることになるのである。

買入営業権の償却の問題について、SHM 会計原則は「のれんは、償却すべきか否か、そして、もし償却するとすれば、いかなる方法によるべきかについて、著しい見解および実務の相違が見られる。のれん自体は、企業の収益力が低下することなく存続する限り、実際の価値減少を招くものではないことは明らかである。」⁽²⁴⁾と、規定する。この点は、戦前から償却説と償却不要説との論争が長く存在していたのである。具体的には、取得した営業権は、そのまま同一価額で据えおくのか、あるいは有形固定資産のように每期償却していくのかという、問題に収斂される。

戦前から、学者や実務界で種々な論争があったが、その詳細は省略することにして、現在では償却説が定説である。例えば、わが国の商法（第 285 条ノ 7）において「暖簾ハ有償ニテ譲受ケヌハ合併ニ因リ取得シタル場合ニ限り貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得、此ノ場合ニ於テハ其ノ取得価額ヲ附シ其ノ取得ノ後五年内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」と、規定されている。強制法規である商法も償却説を採用していることになる。つまり、償却説の考え方は、営業権は同種・同業に対する超過収益力の源泉であるけれども、その超過収益は永久に継続するとは限らないので、超過収益力の存在するうちに、償却するという考え方であろう。一方、償却不要説の立場は、営業権を永久資産と認識し、営業の継続とともに、その資産価値は増加こそすれ、減少するものではない、という認識に立っているのである。なお、わが国の企業会計原則注解〔注 25〕でも、「営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上し、每期均等額以上を償却しなければならない。」規定している。

SHM 会計原則は、のれんにおける問題点として、次の 4 項目をあげている。⁽²⁵⁾

(1) のれんは、他の資産と同様に、その企業が所有する資産に対する真実な原価によって表示されるべきである。

(2)のれんに対する発行株式の額面金額ないし、その他に基づいた超過額を、のれんに付することは、優れた会計実務ではない。

(3)もし、のれんになんらの価値も存在しないか、あるいは、その価値が明らかに減少した場合は、のれんは償却しなければならない。

(4)のれんの規則的ななし崩し償却は、減耗資産のなし崩し償却のような強制的なものとは考えられない。しかしながら、このような処理は、反対すべき処理とは考えられない、と要約している。現在でも十分に通用する見解である。

4. 減価償却

固定資産会計に必然的にともなう減価償却 (Depreciation) の問題について、両書はどのように考えているのであろうか。SHM 会計原則は「減価償却に関する会計規定の目的については多くの異なった考え方がある。そのため、計上される減価償却について実務上大きな相違がみられる。このような問題に対して、次のような見解が存在している。(a)減価償却に関する会計規定の主要な目的は、営業費用の正しい金額を会計期間に配分することであり、さらに次の目的としては、投下資本を維持することである。(b)減価償却に関する会計規定は、取得原価を補償するのか、あるいは取替原価を回収するのかという点についての問題が、しばしば論争されている。……そこで、一般に取得原価が使用されるのである。(c)減価償却費の計算を行う場合のもう一つの要素は、資産の耐用年数を見積もることである。これは、物理的な減耗と機能的な陳腐化との両者を考慮しなければならない。」⁽²⁶⁾ と、規定している。この他にも(d), (e), (f)と問題点をあげているが、ここでは省略する。

一方、ヘンドリクセンは「会計上の減価償却の概念は、各特定の会計期間中に取得されるか、または使用される設備資産の用役の投入評価額 (原価またはその他の基準額) を決定する過程に関連する。減価償却過程では、費用または製品原価への期間的な賦課額 (charge) の計算に重点が主としておか

れ、一般的には、この賦課額は総資産の原価(またはその他の評価額)を種々の使用期間へ配分または割当てをなす結果として得られる。将来の期間に減価償却費として配分されるべき総額を考慮する場合以外には、貸借対照表評価額 (Balance Sheet Valuation) には多くの注目はほとんどあられない。」と⁽²⁷⁾、総資産の原価を使用期間に配分することを論証している。

有形固定資産の費用配分は、通常の場合には減価償却によって行われる。例えば、イギリスの会計基準でも、減価償却とは「資産の使用、時の経過、技術革新や市場の変化による陳腐化を原因として発生する固定資産の消耗、費消または耐用期間中のその他の減少の度合をいう。減価償却費は、当該資産の使用から効益を受けると期待される各会計期間に、その原価または評価額の適正な部分が賦課されるように配分しなければならない。」⁽²⁸⁾ と、明解に原価配分が規定されている。

それゆえに、減価償却は、その資産の耐用年数期間中に原価補を配分する会計手続と、認識されるのである。このことは、わが国の連続意見書第三においても「減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。このためには、減価償却費は所定の原価償却方法に従い、計画的、規則的に実施されなければならない」と、規定されている。つまり、減価償却の目的は、毎期の損益計算を正確ならしめることにあるのである。

また、パッチロは「一般に認められている減価償却の方法は、すべて取得原価が資産の耐用年数に配分されるべきであるという前提にもとづいている。時価による評価はこの場合に関係がない。費用収益対応の原則が関連している限り、費用が毎年一定となるか、増大するか、減少するか、あるいは増減するかによって、そのそれぞれの異なった状況のもとにおいてさまざまな方法が適切となるのである。」⁽²⁹⁾ と、論証している。つまり、減価償却の方法は、費用収益対応の原則に関連するかぎり、多様な計算方法が採用され得ることになるのである。具体的には、取得原価や残高を基本ベースにするか、

または生産高や使用時間をベースにして配分するかなど、種々な計算方法が認められることになるのである。

では、どのような原因によって資産価値の減少が生ずるのであろうか。まず、第1には、使用または年月の経過などによる物理的価値(Physical Depreciation)である。第2には、科学技術の進歩・発展などによる陳腐化(Obsolescence)または不適応(Inadequacy)などである。第3には、経済状況の変化や基本的な経営計画の変更などの場合である。ただし、修繕あるいは改良などによって資産価値が大幅にアップしたような場合には、耐用年数を延長することができる。

減価償却の計算方法としては、わが国の企業会計原則注解〔注20〕において、次のものが認められている。

(1)定額法 固定資産の耐用期間中、每期均等額の減価償却費を計上する方法

(2)定率法 固定資産の耐用期間中、每期期首末償却残高に一定率を乗じた減価償却費を計上する方法

(3)級数法 固定資産の耐用期間中、每期一定の額を算術級数的に逓減した減価償却費を計上する方法

(4)生産高比例法 固定資産の耐用期間中、每期当該資産による生産または用役の提供の割合に比例した減価償却費を計上する方法

この他に、「同種の物品が多数集まって一つの全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことより全体が維持されるような固定資産については、部分的取替に要する費用を収益的支出として処理する方法（取替法）を採用することができる。」と、規定されている。取替法は減価償却の計算法とは異なるが、特殊な資産について実質的に減価償却を行ったことと同じ結果が得られる。特殊な資産とは、鉄道業におけるレールや枕木、電気事業における電柱、電線などのように、同種の物品が多数使用され、年々ほぼ同じ程度の割合で、その一部分の取替が行われる資産である。そのため、毎年度の取替費

を費用計上すれば、減価償却の代替となり得るからである。

ペイトン・リトルトンは「減価償却の意義は誤解されている場合がきわめて多い。減価償却は仮構的、恣意的な項目で営業に関する通常の「新規払い原価」(out-of-pocket cost)と極端に対照的だと見る見解が存在する。きわめてありきたりの傾向だが、減価償却会計と取替資金の調達とを混同するものもある。多くの人々が、減価償却を見積もるのは本来工場資産の更新に備えて資金を蓄積するためだと考えているらしい。……減価償却費は他の型の営業費用と基本的には異なるところがない。」⁽³⁰⁾と、論証している。つまり、減価償却は組織的かつ合理的な費用配分の会計手続の1つである。そのため、減価償却費は営業費用などと全く同じ性質の費用ということになるのである。

減価償却という概念は、本来的には企業が有形固定資産に投下した資本を会計手続のプロセスを通して内部蓄積し、企業維持・発展に資することにあつたのである。それゆえに、この概念は会計におけるコンサーバー・イズムの顕在化された考え方といえよう。それが、徐々に損益計算の枠組の中に組み込まれ、資産の費用化、および資産の費用化の手続とされたのである。市場経済原理における投下資本の内部リザーブという基本概念が、費用配分の会計処理・手続概念に変わったのである。つまり、減価償却という概念が理論的に十分に確立されないまま、複式簿記の技術的な枠組みの中に組み込まれたからである。いいかえるならば、理論が手続概念に変遷し、制度が処理概念に変質したことになろう。減価償却の理論的な展開が望まれるのである。

三 流動資産

1. 当座資産

SHM 会計原則は「流動資産とは、企業における通常の営業過程において現金に転換される資産および現金に転換する可能性を意図して獲得された資産

である。」⁽³¹⁾と、規定している。流動資産 (Current Asset) とは、企業が所有する諸資産をワン・イヤー・ルールや営業循環基準などによって、固定資産や繰延資産とは区別された換金性の高い資産である。流動資産は当座資産と棚卸資産およびその他の流動資産とに分けられる。当座資産 (Quick Assets) は流動資産のうち、現金預金、受取手形、売掛金や一時的所有の市場性のある有価証券などであり、換金性のきわめて高いものである。棚卸資産 (Inventories) は販売または製造の対象となる商品、製品などであって、その企業の販売過程を経て換金化されるものである。

また、ハットフィールドは流動資産と固定資産の区別について、「これら二つの種類の間に、鋭いしかも絶対的な一線を画することは不可能であるが、一般には、その区別は容易になされる。固定資産とは、恒久的ないしは長期継続的な使用のために購入されたものを意味し、流動資産とは、その使用が比較的短いあるいは商品として再販売する目的で購入されたものを意味する。」⁽³²⁾と、固定資産は長期の継続的な使用が目的であり、流動資産は比較的短期 (1年) のものであることを区分根拠にしている。そして、流動資産は財務的には運転資本の源泉を形成するものである。

ヘンドリクセンは「資産および負債を分類する主要な目的は、財務資料を有意義に要約する点にある。類似する項目をグルーピングすることは、財務諸表の利用者が企業の財政状態と経営成績を適正に理解するためにも、また過去の期間や他企業との有意義な比較をするためにも必要である。分類されていないままの資料が、企業に利害関係を持つ人々に提示されるなら、利用者は自分自身で資料の要約をしなければならないであろう。」⁽³³⁾と論じている。そして、この他に流動資産および流動負債を分類する目的として、債権者への支払能力の表示、企業活動の提示、会計プロセスの評価などをあげている。

SHM 会計原則は「ある項目を流動資産に含めるか、除外するかは流動負債に対しても適用されるものと同一の期間的基準によって決定されること」⁽³⁴⁾

を要請している。つまり、ワン・イヤー・ルールを要請していることになろう。このことは、流動資産の表示目的の1つである流動資産と流動負債との比較を可能にすることでもある。つまり、流動比率による支払能力の表示が可能になるからである。では、支払能力とは何であろうか。例えば、L.C. ヒスによると「支払能力とは貨幣あるいは現金にかかわる事柄である。支払能力がある会社とは、債務を支払うための現金を十分にもっている会社であり、支払能力のない会社とはそうした現金を十分に持たない会社である。」⁽³⁵⁾ と、ごく常識的に説明している。

FASB でも「財務報告は、企業の現金調達および支出方法に関する情報、企業の借入およびその弁済に関する情報、現金配当その他出資者への企業資源の分配をはじめ、企業の資本取引に関する情報ならびに企業の流動性または支払能力に影響を及ぼすことのあるその他の要因に関する情報を提供しなければならない。」⁽³⁶⁾ と、支払能力に影響する要因を規定している。

では、流動資産には、具体的にどのようなものがあるのでしょうか。ARB によると「会計上、流動資産とは、現金預金および他の資産または資源で、通常の営業循環中に現金預金になり、または売却され、費消されるものをいう。したがって、流動資産には、a. 営業循環に使用される現金預金および現金等価物、b. 棚卸資産、c. 受取手形および売掛金、d. 1年以内に回収される役員、従業員、関係会社およびその他からの受取勘定、e. 通常の営業慣行および支払期限内の割賦または延払債権、f. 営業用現金預金の投資による有価証券、g. 前払費用を含む。現金預金に転換するものではないという意味では、前払費用は流動資産ではないが、その費用を前払しなければ、営業循環中に流動資産に費消しなければならない。なお、債権については、貸倒引当金、前受割引料、利息等の金額を差し引いて表示する。」⁽³⁷⁾ と、流動資産が網羅的に規定されている。

SMH 会計原則は、当座資産のなかで次の3項目について、その内容を具体的に説明している。この説明は現在でも広く用いられているので、少し長く

なるが引用しよう。⁽³⁸⁾

A. 現金

現金は、実際の支払いに利用できない金額を含むべきではない。従って、会社役員、従業員およびその他の第三者から受取ることのできる金額、あるいは閉鎖中の銀行における預金も同様に預金に含めるべきではない。定期預金および外国通貨残高は、もし、それらが実際の支払いに利用できるならば現金に含められる。仮にそれが容易に本国通貨に換算することが不可能としても、もし同一の外国通貨による未払債務が流動負債のうちに含まれている場合には、外国通貨残高を計上するのが合理的である。

B. 市場性ある有価証券

市場性ある有価証券が流動資産に含められ、かつ現金および現金項目の次に計上される場合には、この項目は、現金と同様に当座の目的のために、会社にとって即座に利用できる有価証券を表示すべきである。市場性ある有価証券 (marketable securities) あるいは容易に現金化しうる市場性ある有価証券 (readily marketable securities) という項目を正当化するために必要と考えられる諸要素には、次の通りである。すなわち、(1)通常、当該有価証券が売買される市場が存在すること、(2)この市場は、現在の時価を大幅に下回ることなく、あるいは会社が、貸借対照表にそれらを計上している価額以下に引き下げることのない程度に、会社によって所有されている個々の有価証券の通常の処分を行うために、十分に安定していなければならないということである。

C. 受取手形および受取勘定

受取手形および受取勘定項目が、企業における通常の営業過程において、得意先から受取ることができる金額のみを含むべきであるという規則は、健全なものである。帳簿価額と合理的に見積もられた回収額との差額を補填するために、適切な準備金が設定されるべきである。経営者あるいは取締役から受取ることができる金額は、別個に表示されなければならないと説明され

ている。

したがって、いかなる資産でも、流動資産であれ固定資産であっても、ミラー・イスラムが論証するように、「その資産が受容可能な水準の正確性で測定可能な適合性ある属性を有している必要がある。したがって、十分に信頼できるような測定が行えない場合には、たとえ、それが資産の定義を充足したとしても、資産として認識されることはない。」⁽³⁹⁾ということになるのである。このことは、資産は明確に認識できうる取引価額や、その他の多くの証拠によっても確認されなければならないからである。

2. 棚卸資産

棚卸資産は、ヘンドリクセンによると「通常の営業過程での販売を予定した商品および販売に供されるために生産の過程にある原材料や消耗品を含んでいる。この範疇から除外されるのは、製造活動以外で消費された消耗品、企業の営業活動にとって偶然に保有され再び売却される有価証券、使用中あるいは使用期間終了後、最終的な処分を待っている設備資産 (plant and equipment) である。定義によれば、棚卸資産は企業の営業循環内に通常預金その他の資産に転換するので流動資産である。しかしながら、陳腐化したり、売却不能な商品は金額が大きく、それが通常の販売期間内に利用可能な市場で処分できないときは、非流動資産として分類されるべきである。」⁽⁴⁰⁾と、論じている。

棚卸資産は商品、製品、半製品、仕掛品などであり、企業の主たる経営活動によって販売または消費され、企業の販売プロセスを経て換金化されるものである。また、棚卸資産は実地調査および実地棚卸などによって、その有高や費消高が把握されるものである。それゆえに、理論的には不動産業が販売目的としている建物などは棚卸資産ということになろうし、証券企業が販売目的として保有する有価証券も棚卸資産ということになろう。このことは、棚卸資産を純理論的に解釈した場合のことである。

次に、イギリス会計基準書では棚卸資産の評価に関して、「棚卸資産の期末財務諸表上の金額は、棚卸資産品目ごとに、あるいは類似品目をまとめてそのグループごとに、原価と実現価額を比較し、いずれか低いほうの額とすべきである。」⁽⁴¹⁾と、低価主義を規定している。

棚卸資産は費用性資産であるので有形固定資産と類似している点もあるが、棚卸資産は前述のように販売を目的としているのに対し、固定資産は使用を目的としている点が異なるところである。

また、棚卸資産は数量計算、価格計算などによって、明確に費消金額を算定することができるが、固定資産は当該資産全体を使用することによって、徐々に価値減少が行われるので、明確な費消金額の測定は不可能である。そのため、固定資産は減価償却という会計手続によって計画的、組織的に価値減少が測定されることになるのである。棚卸資産の具体的な計算方法は、SHM 会計原則によると「(a)先入先出法、(b)後入先出法、(c)平均原価法、(d)工企業においてもっとも適している基準棚卸法の各基準に基づいて、正しく原価 (cost) を算定することができる。」⁽⁴²⁾と、規定されている。

このことは、期間利益を算定するために、原価と収益を対応せしめることを意味することになる。まだ販売・費消されていない棚卸資産の原価は、将来において収益を獲得することが期待されるものであるから、次期以降の収益に対応されることになる。すなわち、原価が発生した期ではなく、収益が発生した期において対応されるのである。ただし、品質低下、陳腐化や流行の変化などによって、発生した原価の品質低下は将来の収益によって、チャージされる見込みのない場合には、減耗損として計上されることになる。したがって、棚卸資産は原価を時価と比較して、いずれか低いほう(低価法)を期末評価額とすることが可能になるのである。

では、低価法 (Cost or market, whichever is lower) とは、具体的にはどのような方法であろうが、前述の ARB によると「品質の低下、陳腐化、価格の変動、その他の原因により棚卸資産の用役性が原価より低下した場合に

は、その事実が発生した年度に認識し、評価減を行う。評価減は、通常、時価まで評価を下げるにより行われる。この場合、原価と比較される時価は、再調達価格（または再生産価格）を原則とするが、時価はまた、a. 正常な営業活動における見積販売価格から完成し処分するまでに発生すると合理的に推定される原価を差し引いた正味実現可能価格を超えてはならず、b. 正味実現可能価格から正常利益を控除した価格より低くてはならない。」⁽⁴³⁾と、規定されている。なお、正味実現可能価格とは、棚卸資産の見積り販売収入から製造完了までの費用および販売・流通など棚卸資産に直接的に関連して発生する費用を差し引いたものである。

この点に関して、スプローズ・ムーニッツは「棚卸資産は一つの回転期間内に顧客に売却される運命を持っており、多くの商品はその回転期間が比較的短い。この結果、売却による最終手取額が確定できるときには、いつでも、この資料を勘定に記録すべきである。この点に関する特定の事例として、商品相場が一般に固まっており、しかもその処分費用が無視しても差し支えない程度か、あるいはその処分費用も一般に分かっているが、またはこれを容易に予測できる場合の棚卸資産は、正味実現価値で測定すべきである。」⁽⁴⁴⁾と、論証している。この方法は、会計目的に合致しているものと考えられる。つまり、この方法は、直接に生産期間に結びつくからである。また、この方法は農産物や採掘業の生産物などに、よく適合する。

SHM 会計原則は「低価主義のような規則は、慎重な企業経営者の補助手段または投資家保護のために考えられたものであって、決して課税目的から考えられたものではない。」⁽⁴⁵⁾と、低価主義の本質を規定する。一方、ヘンドリクセンも「低価法は内在的には首尾一貫性がなく論理的な棚卸資産の評価基準ではない。しかしながら、それは多年にわたって広い支持を受けているので、この方法の論理と合理的思考を理解することは重要である。」⁽⁴⁶⁾と、述べている。すなわち、低価法は多年の実務・実践によって積み上げられてきたものであり、一歴史的に認められた会計慣習の1つになっているのであるか

ら、容易に無視できないものがある。また、スプローズ・ムーニッツは「低価主義は、この主義をとることによって、(1)「効用の損失」が生じた期間にこの損失が認識でき、また(2)将来、棚卸資産項目を使用もしくは売却する時に得る金額を超えた額が棚卸資産項目を測定すること、を防止し得るという理由にもとづいて、擁護されている。」⁽⁴⁷⁾と、低価主義の消極的なメリットを指摘している。

では、低価主義の前提的な要件を構成する会計慣習とは何であろうか。会計慣習は、歴史的に長い年月をかけて会計実務・実践が集約され、選別され、合意された会計におけるコンベンションである。そのため、多年の会計実務や会計経験が蓄積されており、多分に客観的な面もある程度、充足されていると考えられている。しかし、会計慣習は学問的に検証され、理論的な根拠によって成立しているものではないので、中には適切ではない慣習も存在しよう。また、ある慣習が社会的にいかに普遍性が高くても、学問的に正しいということにはならない面もある。さらに、その慣習の成立時においては、社会情勢や経済状況などから妥当性があっても、現在では適当ではないという慣習も存在し得る。そのため、会計慣習は固定的なものとしてとらえてはならないものであり、ここに会計慣習の多様性が存在するのである。会計慣習の具体的な例としては、低価主義などがその代表的なものである。

四 繰延資産

SHM 会計原則は「繰延費用は、一般に長期的な性質を持ち、便益が将来において発生するが、すでに受け取られたサービスである。すなわち、しばしば、繰延費用は経常的な費用の一部を構成せず、時として、償却することが適当でない臨時的な損失を含む場合がある。」⁽⁴⁸⁾と、規定している。このことは、ゴーイング・コンサーンを前提とする期間損益計算において、費用として発生し、支出した金額をすべて当該年度のみに負担させることは、その支

出効果が将来にわたって発現する場合には合理的ではない。それゆえに、経過的に貸借対照表の資産の部に計上して、次期以降の期間に繰り延べられる費用が繰延資産 (deferred asset) ということになるのである。なお、繰延費用と繰延資産とは、費用をチャージするという意味で同一のものである。

FASB では「繰延は、過去の現金受領および現金支出—受領された前払金 (しばしば前受金として記述される) または支払われた前払金—に係わっている。すなわち、それは収益、費用、利得または損失を繰り延べて認識するとともに、現在の現金 (またはその同等物) の受領から生じる負債を認識し、現在の現金 (またはその同等物) の支出から生じる資産を認識する会計プロセスである。それらの認識は、負債の基礎となっている債務が部分的にせよ、または全面的にせよ弁済されるまで、または資産の基礎となっている将来の経済的効益が部分的に、または完全に利用されるかまたは失われるまでは繰り延べられる。」⁽⁴⁹⁾ と、規定されている。

つまり、費用の繰延による一種の疑似資産化であり、他の資産のように財産価値を有するものではない。したがって、会計技術上の資産であり、言い換えると、将来の期間に影響する特定の費用ということができよう。この点に関して、ヘンドリクセンは「会計上の分類はしばしば、簿記過程における便宜性のために行われてきている。たとえば、繰延費用 (deferred charge) の区分は、未配分の借記項目を記載する個所としてしばしば用いられてきている。その結果、社債発行差金、優先株式発行割引金 (discount on preferred stock)、繰越欠損金というような項目は、公表貸借対照表の資産の部に記載されることになる。」⁽⁵⁰⁾ と論証している。社債発行差金のような繰延費用は、その効果が及ぶ数会計期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表の資産の部に計上されることになるのである。

したがって、繰延資産とはすでに支払義務が確定し、その支払いも行われ、それに対する役務の提供も受けたが、その性質が費用であるために、経過時に貸借対照表の資産の部に計上されるものである。そして、その効果が将来

にわたって継続されるものであるから、数期間にわたって合理的に負担することが認められた一種の類似資産である。ハットフィールドによれば、繰延資産の本質として「貸借対照表日以降は帰属すべき費用について、支払いがすでになされていることを示している。この種類には社債発行差金および社債発行費、営業繰延費用、鉱山の野天堀の費用、前払利息およびその他多くの項目がみられる。」⁽⁵¹⁾と、具体的に5項目の種類を示している。

では、なにゆえに本来、費用であるものが、資産として計上されるのであろうか。このことは、シュマーレンバッハの「Dynamische Bilanz」⁽⁵²⁾以来、現在の会計理論は貨幣資産を除く資産はすべて費用性資産であり、いずれ費用化されて収益に対応されることになる。具体的には商品などの流動資産、建物などの有形固定資産、特許権などの無形固定資産も、それぞれの会計手続、会計処理などによって費用化されていくことになる。そこには、資産は費用のプールであるというアセット・コンセプトが理論的に確立されているからである。そのため、費用を資産計上し数期間で負担しても論理的な矛盾はないことになる。なぜなら、資産を費用化することに対して理論的正当性があるならば、費用を資産化して数期間で合理的に配分しても、その理論的正当性は失われないことになるからである。つまり、この場合に、逆も真なりという論理が機能することになるからである。

そして、一方、これは技術的なことになるが、このような会計手続あるいは会計処理が認められなければ、現在、われわれが所有し実践している複式簿記の原理・機構が成立し得ないことになるだろう。このことは費用の繰延に対して、計算構造的には他に対処する方法がないからである。しかしながら、複式簿記が成立しなければ、それを前提とした現在の会計理論の体系や内容が根底から崩れてしまうことになるのである。したがって、繰延資産は認められなければならない。

しかしながら、ミラー・イスラムは「繰延借記は費用または損失としての資格を持つ項目の一部または全部の認識を遅らせる結果として生ずる。その

ような認識の遅れは非持続的な経済事象の影響と当期の損益計算書ないし営業報告書に完全に反映させないで、数会計期間に拡散することを認めるものである。……そのような項目を資産として分類することが不適当だということである。」⁽⁵³⁾ と、繰延費用を繰延資産として計上することに対して厳しく批判している。だが、前払費用などの複式簿記の構造上の繰延借記は認めても、よいのではなかろうか。

SHM 会計原則は、繰延費用(前払費用を含む)を次の 3 項目に整理している。⁽⁵⁴⁾

1. 一定の期間的な範囲を有するものとして、未経過保険料、前払利息、前払税金、前払貸借料、社債発行差金をあげている。
2. その範囲に関して、費消の割合に依存するものとして、消耗品棚卸高、前払広告費、開発費、最低前払使用料をあげている。
3. その範囲が、不確定な項目として、次期以降に賦課されるために繰り延べられた資本損失をあげている。

繰延資産の問題点は、ASOBAT によると「転換は新しい効果の生産を反映する資産用役の再結合である。試験研究および開発、人事募集と訓練ならびに販売運動のような活動に投ぜられた支出または費用はしばしば将来の有用性の要素を含み、もし数量化が可能であり、かつ検証可能であれば認識すべき例である。現在の会計実務は物的製品または特許権のような法的特権となった時のみ、それらの費用は資産、したがって現金および用役の新資産への転換として認識する。会計実務が新資産の価値をゼロとして資産への転換の認識を拒否する場合には、会計実務はすべての支出を費用の範疇に入れてしまう。かくして費用の状態に値するものとして等しく検証不能な費用となる。……目的適合性はそれらの支出を資産と費用の範疇とに配分するための最善の利用可能な方法を活用すべきことを要求する。」⁽⁵⁵⁾ と、繰延資産の問題点を明らかにしている。

つまり、ある支出を資産の範疇として認識するか、費用の範疇として認識

するかは、会計の目的適合性を判断基準としての区分することが要請されているのである。会計の目的適合性によることが、ある支出を資産と費用とに区分するのに、最も適した方法であろう。また、各種の会計手続・処理などを採用する場合に、会計の原点つまり、目的適合性によって判断することが最善の選択になるのである。さらに、会計上の諸問題を検証し、解明し、解釈していくためには、会計の出発に戻って考えることが最善の方法である、と考えられるのである。したがって、会計にかかわる全ての問題は、会計の目的適合性によって判断することが最も正しい在り方であり、判断基準である、と確信できるのである。

注

- (1) Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory*, 邦訳, 水田金一監訳「ヘンドリクセン 会計学 (上巻)」同文館, 昭和 45 年初版 原著者序文 6 ~ 7 頁
- (2) 水田金一監訳「同上書 (上巻)」 原著者序文 7 頁
- (3) 水田金一監訳「同上書 (上巻)」 日本語版への原著者の序文 3 頁
- (4) R.J. Chambers, *Accounting Evaluation and Economic Behavior*, P-58. 邦訳, 塩原一郎訳「現代会計学原理 —— 思考と行動における会計の役割 ——」〔上〕 創成社, 1984 年初版 序文 2 頁
- (5) T.H. Sanders, H.R. Hatfield, and U. Moore, *A Statement of Accounting Principles*, P-58. 邦訳, 山本繁, 勝山進, 小関勇共訳「SHM 会計原則」 同文館, 昭和 55 年 3 版 60 頁
- (6) 水田金一監訳「前掲書 (上巻)」 270 ~ 271 頁
- (7) The Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts*, NO. 1, NO. 2, NO. 4, NO. 5 and NO. 6, 邦訳, 平松一夫 広瀬義州訳「FASB 財務会計の諸概念」〔改訳新版〕中央経済社 1994 年 297 頁
- (8) Malcom C. Miller and M. Atiqul Islam, *The Definition and Recognition of Assets*, 邦訳, 太田正博 J. ロック訳「資産の定義と認識」中央経済社, 平成 4 年初版 58 頁
- (9) 太田正博 J. ロック訳「同上書」 62 頁
- (10) The American Institute of Certified Public Accountants, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*

- Statement of the Accounting Principles Board NO.4 P-49~50. 邦訳, 川口順一
訳「アメリカ公認会計士協会 企業会計原則」同文館 平成元年 7 版 60 頁
- (11)E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S-57~75. 邦訳, 土岐政蔵訳「十二版・動的貸借対照表論」 森山書店, 1959 年 46~56 頁
- (12)SHM, ibid, P-58, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 60 頁
- (13)水田金一監訳「ヘンドリクセン会计学 (下巻)」 昭和 46 年初版 402 頁
- (14)SHM, ibid, P-58~59, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 60~61 頁
- (15)D.R. Ladd, Contemporary Corporate Accounting and The Public, 邦訳, 不破貞春
今福愛志訳「D.R. ラッド 現代社会会計論」同文館 昭和 45 年初版 83 頁
- (16)不破貞春 今福愛志訳「同上書」 84 頁
- (17)SHM, ibid, P-65, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 67 頁
- (18)水田金一監訳「前掲書 (下巻)」 471~472 頁
- (19)SHM, ibid, P-66, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 68 頁
- (20)水田金一監訳「前掲書 (下巻)」 473~474 頁
- (21)SHM, ibid, P-67, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 69 頁
- (22)水田金一監訳「前掲書 (下巻)」 484 頁
- (23)SHM, ibid, P-67, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 69~70 頁
- (24)SHM, ibid, P-68, 邦訳, 山本繁他共訳「同上書」 70 頁
- (25)SHM, ibid, P-68~69, 邦訳, 山本繁他共訳「同上書」 71 頁
- (26)SHM, ibid, P-31~32, 邦訳, 山本繁他共訳「同上書」 36 頁
- (27)水田金一監訳「前掲書 (下巻)」 429 頁
- (28)Institute of Chartered Accounting in England and Wales, Accounting for Investment Properties, 邦訳, 田中弘 原光世訳「イギリス会計基準書」, (第 2 版) 中央経済社, 平成 6 年 107 頁
- (29)James W. Pattillo, The Foundation of Financial Accounting, 邦訳, 飯岡透 中原章吉共訳「財務会計の基礎」同文館, 1970 年 151~152 頁
- (30)W.A. Paton and A.C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, P-88, 邦訳, 中島省吾訳「会社会計基準序説」森山書店, 1981 年 改訳版 22 刷 146 頁
- (31)SHM, ibid, P-70, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 72 頁
- (32)H.R. Hatfield, Modern Accounting —— Its Principles and Some Its Problems ——
邦訳, 松尾憲橘訳「近代会计学—原理とその問題—」雄松堂書店 1971 年初版 78~79 頁

- (33)水田金一監訳「前掲書(上巻)」 310 頁
- (34)SHM, ibid, P-115, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 109 頁
- (35)L.C. Heath, Financial Reporting and the Evaluation of Solvency, 邦訳, 鎌田信夫
藤田幸男共訳「財務報告と支払能力の評価」, 国元書房, 1982 4 頁
- (36)平松一夫 広瀬義州訳「前掲書」 35 頁
- (37)山田昭広「アメリカ会計基準 ARB APB 意見書, FASB 基準書の解説」〔増補版〕
中央経済社, 平成3年, 増補版第3刷 75~76 頁
- (38)SHM, ibid, P-72~73, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 74~75 頁
- (39)太田正博 J. ロック訳「前掲書」 96 頁
- (40)水田金一監訳「前掲書(下巻)」 344 頁
- (41)田中弘 原光世訳「前掲書」 79 頁
- (42)SHM, ibid, P-73, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 75 頁
- (43)山田昭広「前掲書」 107 頁
- (44)R.T. Sprouse, M. Moonitz, A Tentative Set of Broad Accounting Principles For
Business Enterprises, P-27. 邦訳, 佐藤孝一 新井清光共訳「会計公準と会計原則」
中央経済社 昭和37年 143 頁
- (45)SHM, ibid, P-74, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 76 頁
- (46)水田金一監訳「前掲書(下巻)」 359 頁
- (47)Sprouse, Moonitz, ibid, P-31. 邦訳, 佐藤孝一 新井清光共訳「前掲書」 148 頁
- (48)SHM, ibid, P-75, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 77 頁
- (49)平松一夫 広瀬義州訳「前掲書」 351~352 頁
- (50)水田金一監訳「前掲書(上巻)」 114 頁
- (51)松尾憲橘訳「前掲書」 114 頁
- (52)Schmalenbach, a, a, o, s-57~75, 邦訳, 土岐政蔵訳「前掲書」 35~56 頁
- (53)太田正博 J. ロック訳「前掲書」 131 頁
- (54)SHM, ibid, P-76~77, 邦訳, 山本繁他共訳「前掲書」 78 頁
- (55)American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory,
P 35-36. 邦訳, 飯野利夫訳「基礎的会計理論」国元書房, 1985 年 16 版 53~54 頁

なお, SHM 会計原則の研究(1)は「産研論集 NO. 16」に, SHM 会計原則の研究(2)は「札幌大学総合論叢第3号」に, SHM 会計原則の研究(3)は「経済と経営 第28巻第1号」に, それぞれ掲載してあります。